



IMPUESTO ADICIONAL EN EMPRESAS DEL RÉGIMEN PROPYME

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Contador Auditor
Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto adicional es el tributo que afecta a las rentas de fuente chilena que son obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Este tributo está sujeto a reglas de retención que buscan resguardar el interés fiscal.

La aplicación de este tributo varía según el tipo de renta de que se trate, el cual incluye la obligación o no de presentar una declaración anual de impuestos a la renta por parte de los contribuyentes, y existen diferencias en la modalidad de retención, según el régimen en el que se encuentra la empresa.

En el presente reporte revisaremos las obligaciones que afectan a las empresas del régimen Propyme general y de transparencia tributaria, que están reguladas en la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Nuestro estudio también incluye las obligaciones que recaen sobre los propietarios de tales empresas.

Llamaremos régimen Propyme general a las empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, en las cuales los propietarios tributan con base a retiros o distribuciones; y llamaremos régimen Propyme de transparencia tributaria a las empresas sujetas al N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, en las cuales los propietarios no tributan con base al reparto de utilidades, sino sobre la renta que determina la pyme al término de cada ejercicio.

El impuesto adicional que afecta a las rentas que obtengan los propietarios de las empresas mencionadas es de tasa 35%, debiéndose determinar la correspondiente retención con igual tasa. Sin embargo, de la retención procede la rebaja del crédito por impuesto de primera categoría que puede tener distintas características que potencialmente dificultarían la determinación de la retención.

Con base a lo expuesto, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, invita a nuestros lectores, alumnos, académicos y profesionales interesados en las materias impositivas a leer y analizar el presente reporte, el cual tiene como propósito difundir el conocimiento impositivo en nuestro país.

II. CONTRIBUYENTES AFECTOS AL IMPUESTO ADICIONAL

De acuerdo con el artículo 3° de la Ley sobre Impuestos a la Renta, los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile se afectarán con impuesto adicional sólo respecto de las rentas de fuente chilena, salvo que se trate de remuneraciones por servicios prestados en el exterior, según dispone el N° 2 del artículo 59 de la citada ley.

De acuerdo con lo anterior, y sin perjuicio de la salvedad antes mencionada, las rentas de fuente extranjera obtenida por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile no quedan afectas a impuestos en nuestro país.

Por otra parte, el N° 8 del artículo 8° del Código Tributario, define por “residente” a toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses. Se hace presente que en virtud de lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley N° 21.210, esta definición de residencia rige a partir del 1° de marzo de 2020.

Las instrucciones particulares sobre la materia se encuentran impartidas mediante la Circular N° 63 de 2021, emitida por el Servicio de Impuestos Internos (SII). De acuerdo con este instructivo, una vez cumplidos 184 días de presencia en el país (excedan de 183 días), ininterrumpidos o no, en un periodo de 12 meses consecutivos, la persona será considerada residente desde el día en que se cumplan los 184 días con presencia en el país. Por ejemplo, una persona natural que ingresa al país el 3 de marzo y permanece en el país hasta el 3 de septiembre, será considerado residente a partir de este último día, por tener presencia en el país por 184 días dentro de un período de 12 meses consecutivos.

Naturalmente, para efectos del presente reporte abordaremos la tributación de los contribuyentes que no tienen domicilio ni residencia en Chile, quienes, como se indicó, principalmente tributarán en nuestro país por las rentas de fuente chilena.

III. RENTAS DE FUENTE CHILENA AFECTAS A IMPUESTO ADICIONAL

Como se mencionó, de acuerdo con el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las rentas de fuente chilena pueden ser gravadas en Chile con impuesto adicional cuando son obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en nuestro país. Para tales efectos, el artículo 10° de la LIR define este concepto de la siguiente manera *“Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”*.

Además, entre otras rentas, el inciso primero del artículo 11 de la ley en comento, señala que *“se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónimas constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedades personas”*. Por lo tanto, las rentas por concepto de retiros, dividendos o mayor valor obtenido en la enajenación de estos títulos constituyen rentas de fuente chilena susceptibles de afectarse con impuesto adicional.

IV. RETIROS Y DIVIDENDOS AFECTOS A IMPUESTO ADICIONAL

En primer lugar, el N° 4 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, prescribe que los propietarios de la Pyme general quedarán afectos a impuesto adicional, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de dicho artículo, pero considerando las disposiciones especiales del régimen simplificado.

A continuación, el N° 1 de la letra A), del artículo 14 de la LIR, dispone que los propietarios quedarán gravados con impuesto adicional sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o devoluciones de capital.

Por su parte, las empresas del régimen Propyme general deben llevar el registro REX establecido en la letra c) del N° 2 del artículo 14 de la LIR, con el objeto de controlar las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta y rentas con tributación cumplida. En consecuencia, considerando que la obligación tributaria no afecta a las rentas contenidas en este registro, todos los repartos de utilidades que no sean con cargo a este registro REX se afectarán a impuesto adicional. En otras palabras, los repartos de utilidades que se afectarán con este tributo son aquellos cubiertos con rentas afectas a impuestos contenidas en el registro RAI o que queden sin imputación.

Para los efectos anteriores, estas empresas deben sujetarse al orden de imputación de retiros, remesas o distribuciones que dispone el N° 4 de la letra A) de artículo 14 de la LIR y con derecho a los créditos por impuesto de primera categoría (IDPC) y/o a los créditos por impuestos pagados en el exterior (IPE) contenidos en el registro de saldos acumulados de créditos (SAC), cuando corresponda.

En general estas empresas deben confeccionar 3 registros, que se conocen como registros tributarios de rentas empresariales, compuesto por el registro de rentas afectas a impuestos (RAI), registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y el registro de saldo acumulado de créditos (SAC).

Como se observa, al igual que los propietarios de las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, los propietarios de empresas del régimen Propyme general, también definirán la calificación tributaria de los repartos de utilidades al término del ejercicio, aplicando las disposiciones que rigen a los registros tributarios de las rentas empresariales a que se refiere el N° 2 de la mencionada letra.

De acuerdo con lo anterior, sin atender a la fecha en que ocurran los repartos de utilidades, su calificación tributaria sólo podrá ser determinada al término del ejercicio, mediante su imputación al registro tributario de las rentas empresariales. Por lo tanto, solo en dicha ocasión los propietarios de la empresa que perciban los retiros o dividendos afectos a impuesto adicional, deberán cumplir con la obligación de pago correspondiente.

Se hace presente que los retiros o distribuciones, como también los remanentes de utilidades y créditos existentes en los registros tributarios deberán considerarse sin reajustes, en atención a lo dispuesto en la letra (c) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, que prescribe que las empresas del régimen Propyme están liberados de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41 del mismo texto legal. Finalmente, tales repartos de utilidades se imputarán en forma cronológica.

V. RENTAS DETERMINADAS EN EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

El régimen opcional de transparencia tributaria está establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, y la tributación que afecta a los propietarios no residentes en Chile de las empresas sujetas a este régimen, tiene las siguientes características:

1. Los propietarios se afectan con el impuesto adicional sobre la base imponible que determine la empresa y en el mismo ejercicio.

2. La base imponible se asignará a cada propietario según ellos hayan acordado repartir sus utilidades en el pacto social, los estatutos, o en una escritura pública. En su defecto, se asignará en proporción a la participación en el capital pagado y, finalmente, en el capital suscrito¹.
3. Los propietarios no tributarán sobre los retiros o distribuciones que perciban de estas empresas.
4. Los créditos por IDPC asociados a los retiros o dividendos que perciba la empresa, y que forman parte de la base imponible de aquella, se imputarán debidamente reajustados en contra del impuesto adicional que afecta a los propietarios.
5. El crédito 33 bis por la adquisición del activo fijo que realice la empresa se imputará al impuesto adicional que afecte a los propietarios. Este crédito se entenderá que corresponde a un crédito por impuesto de primera categoría y no podrá exceder el impuesto de dicha categoría que hubiere afecta a la base imponible.

VI. CLASIFICACIÓN DE LAS RENTAS FRENTE AL IMPUESTO ADICIONAL

En el caso de las empresas sujetas al régimen Propyme general² los dividendos y retiros que se encuentren afectos a impuesto adicional, por haber sido imputados al registro RAI³ o queden sin imputación, serán clasificados en los artículos 58 N° 2 o inciso primero del artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respectivamente. Por lo tanto, tales cantidades se gravarán con tasa 35%.

Por su parte, las rentas provenientes de las empresas sujetas al régimen Propyme de transparencia tributaria⁴ deben ser clasificadas en el inciso primero del artículo 60 de la LIR, debiendo gravarse también, con tasa 35%.

Lo anterior, se puede presentar de la siguiente manera:

Tipo de renta	Régimen tributario	Clasificación frente el IA.	Tasa IA
Dividendos afectos a IA	Propyme general	Artículo 58 N° 2	35%
Retiros afectos a IA	Propyme general	Artículo 60 inciso primero	35%
Base imponible	Propyme transparencia tributaria	Artículo 60 inciso primero	35%

1 Para el caso de los comuneros que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según su cuota en el bien de que se trate.

2 N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

3 Registro de rentas afectas a impuestos, establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

4 N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Para el correspondiente cumplimiento tributario los propietarios deberán presentar una declaración anual de impuestos de acuerdo con el N° 4 del artículo 65 de la LIR. Dicha obligación se materializa presentando el formulario 22 en el mes de abril de cada año, con relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, de acuerdo con el inciso primero del artículo 69 de la LIR. Por ejemplo, los retiros afectos a impuesto adicional percibidos en el año comercial 2024, deberán declararse en el mes de abril del año 2025.

Quedan excluidas de la obligación de incluirse en una declaración anual de impuestos las rentas por concepto de dividendos afectos a impuestos adicional, debido a que el artículo 65 de la LIR no contempla dicha obligación, para las rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 58 de la referida ley.

VII. RETENCIÓN SOBRE RETIROS Y DIVIDENDOS⁵

De acuerdo con el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, las empresas sujetas al régimen Propyme general⁶ para la aplicación de los impuestos finales, imputarán al término del ejercicio los retiros o distribuciones del ejercicio, en el orden cronológico en que ocurran. Por lo tanto, solo en dicha oportunidad podrá establecerse si tales cantidades se encuentran o no afectos a impuesto adicional.

Sin perjuicio de lo anterior, el párrafo 2° del N° 4 del artículo 74 de la LIR⁷, prescribe que las empresas sujetas al régimen Propyme general, deberán efectuar una retención de impuesto sobre los retiros o distribuciones, pero no especifica la tasa con que debe efectuarse dicha retención. Sin embargo, como estas rentas están clasificadas en el inciso primero del artículo 60 y en el N° 2 del artículo 58 de la LIR, respectivamente, que establecen un impuesto adicional con tasa 35%, la retención en comento procederá con la misma tasa. Cabe hacer presente que esta retención siempre tendrá el carácter de provisional.

Para los efectos anteriores, los retiros o dividendos se incrementarán con un crédito por impuesto de primera categoría que tendrá el carácter de provisorio⁸ y que se utilizará al momento de la retención. La tasa de este crédito será la que corresponda asignar en el año del retiro o distribución. Así, por ejemplo, en el año comercial 2023 la Propyme general estuvo afecta a un impuesto de primera categoría de tasa 10% y en el año comercial 2024 de 12,5%; entonces el crédito provisorio en dichos años será de 10% y 12,5% respectivamente.

5 Instrucciones en Circular N° 56 de 2020.

6 Por la referencia del N° 4 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

7 Vigente a contar del 1° de enero de 2020.

8 El crédito provisorio se determina de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El crédito provisorio, dadas las características del régimen Propyme general, no tiene la obligación de restituir, y deberá incrementar los retiros o dividendos que se afectarán con la correspondiente retención.

Además, se otorgará un crédito provisorio por impuestos pagados en el exterior (IPE) a que se refiere el artículo 41 A⁹, siempre que, al momento de la retención se cumplan algunos de los siguientes supuestos, y se otorgará hasta el tope del impuesto pagado en el extranjero.

- La empresa mantenga un saldo de crédito IPE en el registro SAC, o
- La empresa haya percibido retiros o dividendos que den derecho a crédito por IPE.

La retención que se determine se deberá declarar y pagar hasta el día 12 del mes siguiente de aquél en que fue distribuida o retirada la renta, de acuerdo con el artículo 79 de la LIR.

La siguiente determinación resume lo establecido en las normas legales citadas:

(+) Retiros o dividendos del ejercicio.....		0
(+) Incremento por crédito por IDPC provisorio.....		0
(=) Incremento por crédito por IPE provisorio.....		<u>0</u>
(=) Base de retención.....		0
(+) Retención de impuesto adicional según tasa.....	35%	0
(-) Crédito por IDPC provisorio.....		0
(-) Crédito por IPE provisorio.....		<u>0</u>
(=) Retención de impuesto adicional neto a pagar F50.....		<u><u>0</u></u>

Las retenciones de impuesto adicional tratadas en este apartado, en nada cambian si la empresa sujeta al régimen Propyme optara por llevar contabilidad simplificada.

Finalmente, se advierte que no habrá obligación de retener cuando los retiros o distribuciones sean con cargo a rentas gravadas con el ISFUT¹⁰, ISIF¹¹ o sean con cargo a rentas atribuidas acumuladas en el registro RAP¹², controladas separadamente en el registro REX¹³. Estas rentas se encuentran con su tributación

9 El crédito provisorio se determina de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

10 Impuesto sustitutivo al FUT establecidos en las leyes N° 20.780, 20.899 y N° 21.210.

11 Impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecido en la Ley N° 21.681 de 2024.

12 Corresponde a rentas acumuladas por empresas sujetas al régimen de renta atribuida que estuvo vigente a contar del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, las cuales se encuentran totalmente tributadas.

13 Registro establecido en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

cumplida, debiendo retirarse o distribuirse las rentas del RAP en primer lugar al término del ejercicio¹⁴ y las rentas gravadas con el ISFUT e ISIF en la oportunidad que el contribuyente lo estime conveniente.

VIII. CRÉDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA PROVISORIO

Tal como se anticipó en los apartados anteriores, las empresas del régimen Propyme general, deberán rebajar de las retenciones de impuesto adicional que practiquen sobre los retiros o distribuciones un crédito por IDPC provisorio, el cual debe ser determinado de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. En el presente año comercial 2024 el impuesto de primera categoría es con tasa 12,5%, por lo tanto, dicho crédito se determinará con el siguiente factor de asignación:

$$\frac{12,5\%}{87,5\%} = 0,142857$$

Para obtener el monto del crédito por IDPC se deberá aplicar el factor antes determinado sobre los retiros o dividendos, independiente del monto acumulado en el registro SAC¹⁵. Además, como se mencionó anteriormente, el crédito así determinado deberá además formar parte de la base sujeta a la retención de impuesto adicional.

El crédito, al tener el carácter de provisorio, quedará condicionado a la imputación definitiva que se realizará al término del ejercicio. De esta forma, si al término del ejercicio se determina que la deducción del crédito resulta indebida, total o parcialmente, la empresa deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de impuesto adicional, la diferencia de impuesto que resulte al haberse deducido un mayor crédito.

Para estos efectos, el párrafo 3° del N° 4 del artículo 74 de la LIR, dispone que se deberá efectuar este pago en la declaración anual a la renta que debe presentar la empresa, reajustado por la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta. Además, este pago es sin perjuicio del derecho de la empresa de repetir contra el socio o accionista que corresponda.

14 N° 1 del artículo décimo transitorio de la Ley N° 21.210.

15 Saldo acumulado de créditos. Registro d), del N° 2, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

De acuerdo con la Circular 56 de 2020, se considerará que el crédito por IDPC otorgados en forma provisoria resulta improcedente total o parcialmente, cuando la retención de IA que se haya practicado sobre los retiros o distribuciones resulte menor al impuesto que corresponda en definitiva pagar, considerando la imputación que se efectúe al término del ejercicio respectivo.

Finalmente, puede ocurrir que la retención sea en exceso, por ejemplo, si al término del ejercicio se determina que el retiro o dividendo resultó imputado a ingresos no constitutivo de rentas acumulados en el registro REX. En tales casos, el contribuyente podrá solicitar la devolución del exceso de retención conforme al artículo 126 del Código Tributario, o a través de su declaración anual de impuesto a la renta, aun cuando no se encuentre obligado a efectuar dicha declaración de acuerdo con el artículo 65.

XI IMPROCEDENCIA DE RESTITUIR SOBRE CRÉDITO POR IDPC PROVISORIO Y DEFINITIVO

Sin perjuicio de que, por regla general, las empresas del régimen Propyme general solo generan créditos por IDPC sin la obligación de restituir y por ello el crédito provisorio utilizado al momento de la retención no tendrá dicha obligación, puede ocurrir que al término del ejercicio en el registro SAC, se mantengan acumulados créditos con obligación de restitución. Esto es posible, por ejemplo, cuando la Pyme participa en una empresa del régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR y que, al momento de percibir un dividendo de tales entidades, vengan con un crédito por IDPC asociado que tenga la obligación de restituir.

Ahora bien, de acuerdo con el inciso final del artículo 63 de la LIR, el crédito por impuesto de Primera Categoría con la obligación de restituir acumulado en el registro SAC asignado a los retiros o dividendos afectos a impuesto adicional, al momento de su imputación al señalado tributo, darán origen a un débito fiscal que tiene el carácter de impuesto adicional. Por lo tanto, tal débito fiscal debe ser retenido por la empresa.

Sin embargo, la misma norma legal prescribe que la obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación internacional que se encuentre vigente y que sean beneficiarios de las rentas retiradas o distribuidas; siempre que en el referido convenio se haya acordado que el IDPC será deducible del impuesto adicional que sea aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

Además, el artículo cuadragésimo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020, modificó el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, según su texto modificado por la Ley N° 21.047, y en consecuencia tampoco se aplicará

la obligación de restitución a los contribuyentes residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 01.01.2020 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aun cuando no se encuentre vigente. Esta excepción sólo regirá hasta el 31 de diciembre de 2026.

X. RETENCIÓN SOBRE LA RENTA DETERMINADA EN EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

En el caso de las empresas del régimen Propyme de transparencia tributaria, la retención se determinará con tasa 35%, por corresponder a una renta que debe clasificarse en el inciso primero del artículo 60 de la LIR. En contra de esta retención podrán deducirse los créditos establecidos en las letras (a) y (b) del N° 8 de la letra D) del artículo 14. Es decir, el crédito por IDPC asociado a los retiros y dividendos percibidos que formen parte de la base imponible y al crédito establecido en el artículo 33 bis, el cual se entiende que también corresponde a un crédito por IDPC.

Si el crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos percibidos por la pyme tienen la obligación de restituir, la retención deberá considerar tal obligación, siempre que no exista un convenio para evitar la doble tributación, según se ha señalado anteriormente.

La retención debe ser ingresada en arcas fiscales por la Pyme transparente en su correspondiente declaración anual de impuestos a la renta, según dispone el inciso 8° del N° 4 del artículo 74 de la LIR¹⁶. Posteriormente, la retención será utilizada por el propietario del impuesto adicional en declaración personal.

En el último año tributario 2024, la retención se enteró en la línea 77 del formulario 22, código [1051], según se muestra a continuación.

Línea 77			
Retención del IA sobre rentas asignadas empresas acogidas al régimen de los arts. 14 letra B) N° 1, 2 y/o 14 letra D) N° 8, según art. 74 N° 4 LIR	1051		+

16 De acuerdo con lo instruido por el Servicio de Impuestos Internos a través de las instrucciones de llenado del formulario 22.

XI. CONCLUSIÓN

Las empresas sujetas al régimen Propyme general deberán en virtud del párrafo segundo N° 4, del artículo 74 de la LIR, retener el impuesto adicional que afecte a sus propietarios sobre los retiros o dividendos, salvo que mantenga a la fecha del reparto saldos acumulados de rentas gravadas con el impuesto sustitutivo al FUT (ISFUT), al impuesto sustitutivo de los impuestos finales (ISIF) o de rentas atribuidas acumuladas al término del ejercicio anterior.

En el caso de retiros y dividendos las retenciones deben enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al retiro o distribución. Esta retención se efectuará con tasa 35% equivalente al impuesto adicional que los afectará de acuerdo con el N° 2 artículos 58 e inciso primero del artículo 60 de la LIR.

De las retenciones se podrá rebajar un crédito por IDPC que tiene el carácter de provisorio, que no tiene la obligación de restituir. En el caso que el crédito provisorio resulte indebido, total o parcialmente, la empresa deberá pagar al Fisco a cuenta del contribuyente del impuesto adicional, la menor retención efectuada.

En el caso de las empresas del régimen de transparencia tributaria, la retención se realiza con tasa 35% al término del ejercicio sobre la renta que determina la pyme. Esta retención se enterará en arcas fiscales mediante la declaración anual de impuesto (F22) de dicha empresa.

Finalmente, salvo el caso de los dividendos, todas estas rentas deben ser declaradas anualmente mediante F22 por los propietarios sin domicilio ni residencia en Chile, en virtud de los artículos 65 y 69 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.